

Audience publique du 9 novembre 2011

Recours formé par
La société anonyme ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu d'entreprises collectives

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27171 du rôle et déposée le 5 août 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, immatriculée au registre de commerce et des sociétés à Luxembourg sous le numéro B ..., contre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 mai 2010 ayant déclaré irrecevable une réclamation introduite au nom de la société en commandite simple et dirigée contre le bulletin d'établissement séparé et en commun des revenus de l'année 2005, contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au janvier 2006, ainsi que contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tous émis le 25 février 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Jean-Pierre Winandy au greffe du tribunal administratif le 14 janvier 2011 au nom de la société anonyme ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, en sa plaidoirie à l'audience publique du 20 juin 2011.

Par courrier daté du 12 mai 2009, déposé auprès de l'administration des Contributions directes en date du 14 mai 2009, la société anonyme ..., faisant suite « *au bulletin d'imposition* » émis pour la société en commandite simple en date du 25 février 2009, fait valoir qu'une erreur matérielle aurait été commise lors de la préparation des déclarations fiscales de cette dernière dans la mesure où « *l'amortissement du goodwill supporté par l'associé, ..., [...] n'a pas été pris en compte pour la détermination de sa quote-part dans les bénéfices de la Société* ». Par

la même lettre la société ... conteste le bulletin qui détermine la quote-part de la société ... et y joint les déclarations rectificatives.

Par courrier du 31 juillet 2009, adressé à la société en commandite simple ..., l'administration des Contributions directes informa cette dernière que sa contestation serait considérée comme « *réclamation suivant § 228 AO* » et qu'elle aurait été transmise au directeur de l'administration des contributions directes étant donné que le bureau d'imposition serait d'avis que le bulletin serait justifié et qu'il ne s'agirait pas d'une erreur matérielle commise lors de la préparation des déclaration fiscales.

En date du 14 août 2009, la direction de l'administration des Contributions directes, division contentieux, s'adressa à la société ... préqualifiée afin de l'inviter à régulariser la procédure en versant un mandat exprès et spécial pour l'instance introduite.

Par décision du 5 mai 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », rejeta la réclamation sur base des considérations et motifs suivants :

« [...] *Vu la requête, datée le 12 mai 2009 et entrée le 14 mai 2009, par la dame ...et le sieur ...de la société ..., pour réclamer au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., contre « le bulletin d'imposition émis par votre bureau en date du 25 février 2009 »;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu les §§ 107, 238 et 254 AO ;

Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués, que toutefois la jurisprudence tend, sur le fondement du § 249 (1) et (2) AO, à interpréter les requêtes des contribuables selon l'intention qu'elles manifestent plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes employés; que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre le bulletin d'établissement séparé et en commun des revenus de l'année 2005, contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2006, ainsi que contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tous émis le 25 février 2009 ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance (cf. : Conseil d'État, 14.01.1986, n° 6514; Tribunal administratif, 16.06.1999, n° 10724; Cour administrative, 21.12.1999, n° 11382C) ;

Considérant qu'en l'espèce, faute de procuration jointe, les déposants ont dû être invités par lettre du 14 août 2009 à justifier de leur pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration qui établit leur mandat exprès et spécial pour les instances introduites ;

qu'aucune suite n'a cependant été donnée à cette demande à ce jour ;

qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales lors de l'introduction des réclamations n'est pas établie ;

que, partant, celles-ci sont partant irrecevables faute de qualité (cf.: C.E. cit.) ;

PAR CES MOTIFS

dit les réclamations irrecevables faute de qualité. [...] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 5 août 2010, la société anonyme ... fit introduire un recours en réformation sinon en annulation contre la décision directoriale précitée du 5 mai 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre des bulletins d'impôts. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité *omisso medio* du recours dans la mesure où la demanderesse, faute d'avoir présenté des réclamations contre les bulletins en cause, n'aurait pas été partie à l'instance devant le directeur de l'administration des Contributions directes.

La partie demanderesse estime à cet égard que la réclamation du 12 mai 2009 aurait bien été introduite en son nom. En effet, dans la mesure où la société serait une société en commandite simple elle n'aurait pas de personnalité juridique d'un point de vue fiscal et n'aurait pas pu introduire une réclamation précontentieuse. Il s'ensuivrait que la société ..., mandataire de la demanderesse, aurait introduit la réclamation au nom de la demanderesse, qui serait l'associé commanditaire de la société en commandite simple, afin de contester la détermination de sa quote-part dans les bénéfices de la société au sens du paragraphe 239 alinéa 1 (1) AO.

Au vœu des dispositions combinées des § 228, 239 et 330 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le droit d'introduire un recours contentieux contre une décision directoriale est réservé aux contribuables qui ont préalablement introduit une réclamation devant le directeur ou qui ont été appelés en cause dans le cadre d'une réclamation introduite par autrui.¹

¹ Voir TA 31 décembre 2007, n° 22887 du rôle, Pas. adm. 2010, v° Impôts, n° 653

En l'espèce, force est au tribunal de constater que si la réclamation du 12 mai 2009 ne précise pas explicitement au nom de quelle société elle a été introduite, il n'en reste pas moins que tant la société que la société ... ont été informés par courriers des 31 juillet 2009 et 14 août 2009, que l'administration des Contributions directes considérait que ladite réclamation a été introduite au nom et pour le compte de la société En effet, le premier courrier informe la société elle-même du sort provisoire réservé à sa réclamation et le courrier adressé à la société ... indique comme objet « *Réclamation du 12 mai 2009 au nom de [...]* ». Il s'ensuit de ce qui précède que tant la société que la société ... aurait pu et dû réagir afin de rectifier cette erreur d'interprétation, si erreur il y avait. Ainsi, c'est à bon droit que le directeur a estimé que la réclamation a été introduite au nom de la société en commandite simple

Partant, il y a lieu de conclure que le recours introduit par la demanderesse est irrecevable *omisso medio* étant donné qu'elle n'a pas, au préalable introduit une réclamation auprès du directeur, de sorte à ne pas avoir été partie à l'instance devant ce dernier, le droit d'introduire un recours contentieux contre une décision directoriale étant en effet réservé aux contribuables qui ont préalablement introduit une réclamation devant le directeur ou qui ont été appelés en cause dans le cadre d'une réclamation introduite par autrui.²

Cette conclusion n'est ni éternelle par le moyen de la demanderesse suivant lequel une société en commandite simple n'aurait pas de personnalité juridique d'un point de vue fiscal et n'aurait par conséquent pas pu introduire une telle réclamation, ni par le moyen que la demanderesse aurait mandaté la société ... pour introduire la prédisée réclamation afin de déterminer la quote-part dans les bénéfices de la société En effet, force est de constater que la question de savoir si la société avait la capacité pour introduire un recours contre les bulletins d'impôt la concernant, n'est pas de nature à mettre en cause le fait que la réclamation fut introduite au nom de la société Par ailleurs, le principe de la transparence d'une société en commandite simple au niveau fiscal ne saurait avoir comme conséquence qu'il y aurait lieu de considérer qu'un recours introduit par ou au nom de la société en commandite simple aurait été introduit, implicitement mais nécessairement, par l'associé légalement ou conventionnellement habilité à le faire. Par conséquent, il n'est pas pertinent d'examiner si la demanderesse a mandaté la société ... pour introduire la réclamation litigieuse, mandat qui, au vu du libellé vague de la facture versée en cause, laisse par ailleurs d'être prouvé.

Il suit des considérations qui suivent que le recours est à déclarer irrecevable *omisso medio*.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;
déclare le recours irrecevable ;

² Voir TA 31 décembre 2007, n° 22887 du rôle, Pas. adm. 2010, v° Impôts, n° 652

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 9 novembre 2011 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Claude Fellens, premier juge,
Anne Gosset, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 9.11.2011

Le Greffier du Tribunal administratif